

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

### ORIENTAÇÃO OCPC 04 (R1)

#### Aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 47 às Entidades de Incorporação Imobiliária Brasileiras

##### Objetivo

1. O objetivo desta orientação é o de auxiliar no processo de reconhecimento da receita nos contratos de compra e venda na incorporação imobiliária no Brasil, no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, subsidiando os preparadores das Demonstrações Contábeis na seleção do momento adequado para o reconhecimento da receita com a incorporação ou construção de imóveis.

##### Alcance

2. O primeiro passo para o adequado reconhecimento de receita está explicitado no item 9 do CPC 47, que discorre sobre a identificação do contrato.

*9. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente (...) somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:*

*(a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;*

*(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;*

*(c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;*

*(d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e*

*(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. (...). (grifamos)*

3. O processo de reconhecimento de receita deverá ser iniciado somente quando esses critérios estiverem integralmente identificados no contrato com o cliente. Essa restrição objetiva minimizar a incerteza quanto o fluxo de caixa futuro esperado pela entidade que reporta.
4. O preparador deverá efetuar seu julgamento considerando os fatos e circunstâncias subjacentes a cada contrato para decidir sobre sua qualificação para reconhecimento de receita, considerando o Pronunciamento Técnico CPC 47 e a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, conforme descrito no Pronunciamento Conceitual Básico e no Pronunciamento CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
5. Identificado o contrato com o cliente, o CPC 47, determina que a entidade deva reconhecer receita quando satisfizer a obrigação de performance que transfere o bem ou o serviço prometido ao cliente. O ativo é transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo. Deve-se analisar a transferência do controle sob a ótica do cliente.
6. O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo, sem que outras

entidades direcionem o uso do ativo e obtenham seus benefícios. No julgamento quanto à obtenção de benefícios do ativo, deve-se considerar os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas.

7. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo se a performance por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado, ou seja, à medida que ele determina o seu uso e é o beneficiário dos potenciais fluxos de caixa (entrada ou redução de saída) desse ativo.
8. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) analisou a essência econômica dos contratos de compra e venda de imóveis no setor e a jurisprudência local, no que tange a indústria de incorporação imobiliária brasileira e, em relação ao momento do reconhecimento das receitas, concluiu que, em alguns tipos de contrato, não há dúvida quanto ao reconhecimento ao longo do tempo, como no caso dos projetos “Minha Casa Minha Vida” e crédito associativo, desde que mantidos os fatos e condições relevantes atualmente aplicáveis a esses contratos. Para esses contratos, o CPC entende que há clara transferência do controle ao cliente, ao longo do tempo (prazo da construção) e que a entidade adquire direito executável a recebimento conforme performance concluída até a data. Essa análise permitiu ao Comitê deliberar sobre a necessidade de aplicação do método Percentual de Completude (POC) a esses tipos de contrato.
9. Outros tipos de contratos também foram apresentados e analisados por este Comitê e, considerando as informações providas, concluiu-se ser possível no ambiente econômico brasileiro, enquanto estiverem presentes as condições descritas no item 9 do CPC 47, observado o item 13, o reconhecimento de receita ao longo da construção do bem utilizando-se o método Percentual de Completude (POC), uma vez que ocorre a transferência de controle progressiva ao cliente a medida da evolução da obra. Dessa forma, é imperiosa a necessidade de que cada contrato seja analisado particularmente, visando identificar se a transferência de controle ao cliente ocorre ao longo da construção, considerando as condições específicas da entidade, do cliente e da obra.
10. Podem ainda existir tipos de contratos em que a entidade possua obrigações de performance que somente permitam a transferência do controle do ativo em momento específico no tempo, como, por exemplo, quando da entrega do imóvel pronto (entrega da chave). Nesse caso o reconhecimento das receitas e despesas deve ocorrer de uma única vez, quando da entrega do imóvel para uso do comprador, conforme o Pronunciamento CPC 47.
11. Assim sendo, cada entidade deve analisar seus contratos, aditivos, práticas atuais e passadas e, principalmente, seu modelo de negócio, a fim de efetuar uma adequada determinação de sua política de reconhecimento de receitas e despesas, considerando que o objetivo final é o pleno atendimento do axioma de que qualquer norma emitida pelo CPC está subordinada ao objetivo da contabilidade que é o de demonstrar uma visão justa e verdadeira (*true and fair view*) da situação patrimonial da entidade e do seu desempenho.

### **Considerações sobre distratos**

12. Podem existir momentos econômicos em que esteja presente significativa incerteza quanto a entrada, no patrimônio da entidade, dos fluxos de caixa provenientes de vendas de unidades imobiliárias efetuadas em períodos passados, indicando a possibilidade de ocorrência de grande volume de distratos, o que fragilizaria o caráter irrevogável dos contratos de compra e venda, fator importante na avaliação sobre a existência ou não da transferência de controle do ativo durante a obra.

13. Nessas circunstâncias, deve a entidade analisar sobre se o método de reconhecimento de receita até então adotado (Percentual de Completude – POC) continua ou não capaz de produzir os efeitos mencionados no item 11 supra para um determinado empreendimento ou até para toda a carteira de contratos. Se a conclusão da entidade for pela incerteza significativa quanto ao recebimento do fluxo de caixa esperado, a política contábil de reconhecimento de receita deverá ser alterada para o método de reconhecimento de receitas e despesas na entrega da chave, observado o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.
14. Em determinadas situações em que as condições objetivas e a experiência da entidade ou do setor permitirem, pode ser que um Ajuste para Distratos seja suficiente para manter a condição de observância do citado no item 11, quando esse procedimento deverá então ser utilizado. Nessas circunstâncias, essa incerteza quanto ao recebimento do fluxo de caixa esperado, decorrente da possibilidade de distratos, deverá ser refletida, por meio de ajuste, nas demonstrações contábeis da entidade.

### **Divulgação**

15. A entidade deverá evidenciar nas notas explicativas o montante de distratos reconhecido no período de reporte agrupado conforme os períodos em que as vendas originalmente ocorreram.